

# דוחות מיוחדים של רו"ח – ואישורי רו"ח

תקן בחינת מהימנות (ישראל) 3000 בדבר דוחות  
מיוחדים ואישורי רו"ח



מרצה: רו"ח יזהר קנה  
יום עיון בלשכת רו"ח בישראל  
25 במרס 2021



# תקן בחינת מהימנות (ישראל) 3000 בדבר דוחות מיוחדים של רואי חשבון

## עקרונות התקינה המקצועית לדוחות מיוחדים ואישורי רו"ח

רואי חשבון מתבקשים לעתים לתת שני סוגים עיקריים של "אישורים" (מלבד דוח המבקר):

- א. "אישור" על דוחות שהוכנו ע"י הלקוח כגון נתוני מחזור עסקאות, עלויות שכר עובדים.
- ב. "אישור" נתונים סטטוטוריים של החברה כגון: הון מניות, בעלי זכות חתימה וכו'.

דוח הבא לענות על הדרישות הנ"ל נקרא - "דוח מיוחד".

### הבעיות המתעוררות במתן דוחות מיוחדים אלה הן בד"כ –

1. ההבחנה בין אחריות רו"ח לבין אחריות הלקוח.
2. המינוח בו ישתמש רו"ח - "חוות דעת" או "דיווח" או "אישור".
3. דוחות מיוחדים בענינים שאינם בתחום עיסוקו של רואה החשבון (בעיקר הבעיה בתחום המשפטי).
4. נוסח הדוח נקבע מראש ע"י הרשות המבקשת אותו ואינו ערוך בהתאם להוראות התקינה המקצועית.



(\*) בעבר תקן ביקורת מס' 7 ותקן ביקורת מס' 70 של לשכת רואי חשבון בישראל





## תקן בחינת מהימנות (ישראל) 3000 בדבר דוחות מיוחדים של רואי חשבון

### עקרונות התקינה המקצועית לדוחות מיוחדים ואישורי רו"ח

#### המלצות התקן

1. האחריות הראשונית לתוכן הדוח מוטלת על הלקוח ועליו לאשרו בחתימתו.
2. אחריות רו"ח הינה לתוכן הדוח המיוחד בו הוא מחווה את דעתו.
3. רואה החשבון יתן דוח מיוחד רק בנושאים שהם בתחום עיסוקו המקצועי.
4. הדוח המיוחד ינוסח בצורה בהירה ובאופן שאינו משתמע לשתי פנים.
5. הדוח המיוחד יערך וינוסח במתכונת דוח המבקרים הרגיל ובשינויים המתחייבים לפי העניין.
6. אין להשתמש במסגרת חוות הדעת במושגים של אישור או דיווח כיוון שממושגים אלה משתמעת דרגה של ודאות עובדתית אליה לא ניתן להגיע בביקורת רגילה.
7. במקרים בהם הדוחות מיוחדים באים להעיד כי נתון פלוני מתאים לאמור במסמך כל שהוא ניתן להשתמש במונח "אישור". אישורים אלו ינתנו בדרך כלל לגבי נתונים סטטוטוריים של חברה לרבות פרוטוקולים.
8. על רואה החשבון במקרה של אישור לציין את המסמכים או הרשומות עליהם התבסס באשורו.
9. חובת הזהירות מוטלת על רו"ח גם בעת הוצאת אישורים כאמור. על רו"ח להניח את דעתו בדבר מהימנות הנתונים או הרשומות עליהם הוא מתבסס.
10. אם נוסח הדוח שלא בהתאם להמלצות התקן על רו"ח לדון בנושא אם הלקוח ובהסכמתו של הלקוח עם הרשות דורשת הדוח ולדרוש תיקון נוסח הדוח – כמובן שדיונים כאלה עדיף שיערכו בסיוע הלשכה.
11. הדוח עצמו ייערך ע"י הלקוח ויחתם על ידו. לדוח זה יצרף רואה החשבון את הדוח המיוחד (חוות הדעת). הדוח עצמו ייחתם ויסומן ע"י רו"ח לשם זיהוי.
12. הדוח המיוחד ימוען אל הלקוח ולא אל הרשות המבקשת אותו. לבקשת הלקוח יכול רו"ח למען את הדוח המיוחד לרשות המבקשת אותו בציינו עובדה זאת.





## עקרונות התקינה המקצועית לדוחות מיוחדים ואישורי רו"ח

הדוח המיוחד יכלול את המרכיבים הבאים:

### פיסקת מבוא

פיסקה זו תכלול זיהוי של הדוח המיוחד והבחנה בין אחריות ההנהלה לדוח המיוחד לבין אחריות רואה החשבון לחוות דיעה עליו.

### פיסקת היקף הביקורת

בפיסקה זו יש להתייחס לביצוע הביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים אך אין לציין את המילים "לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג - 1973", באשר תקנות אלו חלות רק על דוח מבקרים על דוחות כספיים.

הפיסקה תכלול את כל המרכיבים הכלולים בפיסקה המקבילה בדוח המבקרים על דוחות כספיים, ובלבד שהם רלבנטיים בנסיבות הדוח המיוחד.

כך למשל:

- אם נדרשת בדיקה מלאה של המצגים שבדוח המיוחד, אין לציין כי "ביקורת כוללת בדיקה מדגמית...".
- אם הדוח המיוחד משקף מצגים שאינם ערוכים על בסיס כללי חשבונאות מקובלים (או על בסיס כללי חשבונאות אחרים שהוסכמו), אין לציין כי "... ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שיושמו...".
- אם הדוח המיוחד אינו מבוסס על אומדנים חשבונאיים אין לציין "... ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו...".

### פיסקת חוות הדעת

יש לנסח את פיסקת חוות הדעת בהתאם לנסיבות העניין, דהיינו - יש לציין כי הדוח המיוחד משקף באופן נאות את המצגים הכלולים בו בהתאם לבסיס עליו מושתת הדוח המיוחד.

אם הדוח המיוחד משקף מצגים שאינם ערוכים על בסיס כללי חשבונאות מקובלים, יש לציין את הבסיס שעליו מושתת הדוח המיוחד ולא את כללי החשבונאות המקובלים.



## עקרונות התקינה המקצועית לדוחות מיוחדים ואישורי רו"ח

בפיסקת חוות הדעת אין להשתמש במונחים של "אישור" או "דיווח", אלא הכל במתכונת דוח רואה החשבון המבקר כאמור. מאחר שמהמונח "אישור" וכדומה משתמעת דרגה של ודאות עובדתית אשר לא ניתן לספקה בדרך הרגילה של ביקורת רשומות, וכן מאחר שרואה החשבון אינו יכול להיות בטוח שהיתה לו גישה ממקור ראשון לכל העובדות שמאחורי הרשומות.

האמור לעיל אינו חל על דוח מיוחד הבא להעיד כי נתון פלוני מתאים לאמור במסמך כלשהו או ברשומות כלשהן. במקרים אלו יוכל רואה החשבון להשתמש במונח "אישור", שהרי אין הוא מאשר נאותות או נכונות הנתונים עצמם, אלא רק את התאמתם, כאמור, ולכן יציין רואה החשבון את המסמכים או את הרשומות עליהם התבסס באישורו.

**אין האמור בא לגרוע מחובת הזהירות המוטלת על רואה חשבון ואל לו להוציא אישורים, כאמור, כל עוד לא הניח את דעתו בדבר מהימנות הנתונים או הרשומות עליהם הוא מתבסס.**

רואה חשבון יוכל לתת דוח מיוחד ללא הסתייגות או הימנעות, גם אם טרם הושלמה ביקורתם הכוללת של הדוחות הכספיים, אם נקט בנהלי ביקורת להנחת דעתו בדבר נאותותם ואימותם של הנתונים עליהם הוא מחווה דעתו. אבל, אם לדעתו של רואה החשבון השלמת הביקורת עלולה להביא לשינוי בנתונים, שבדוח הלקוח, עליו לציין את הימנעותו בדוח המיוחד.

רואה חשבון יימנע בדרך כלל מלדווח בגוף הדוח של הלקוח. הדוח ייערך על ידי הלקוח וייחתם על ידו, ולדוח זה יצרף רואה החשבון את הדוח המיוחד.

רואה חשבון מבצע את עבודתו לפי הזמנת לקוחו. לכן, ימוען הדוח המיוחד אל לקוחו ולא אל הרשות המבקשת אותו. אולם, לפי בקשת הלקוח, רשאי רואה חשבון למעון את הדוח המיוחד לרשות המבקשת אותו, בציון עובדה זו.





## עקרונות התקינה המקצועית לדוחות מיוחדים ואישורי רו"ח

להלן ריכוז שאלות אופייניות בהקשר לג"ד מספר 7 (אשר כאמור הוחלף בתקן 3000) ותשובות הוועדה לתקני ביקורת ולנהלי ביקורת:

האם רשאי רואה חשבון לאשר:

1. ש מיהם מורשי חתימה בחברה?

ת כן. בסמכות רואה חשבון לאשר ציטטה מתוך פרוטוקול של גוף מוסמך בחברה. אישור כזה יכול להיות מנוסח כדלקמן:

"לפי פרוטוקול ישיבת מועצת המנהלים מתאריך ... הוחלט כי מורשי החתימה בחברה יהיו...".

או,

"הננו לאשר כי בהתאם לפרוטוקול ישיבת מועצת המנהלים מתאריך ... מורשי החתימה בחברה הם...".

או בכל ניסוח דומה אחר.

במקרה כזה על רואה החשבון לוודא כי הפרוטוקול ממנו הוא ציטט באישור הוא הפרוטוקול האחרון שדן בנושא (י.ק. וכן כי על פניה ההחלטה נתקבלה כדין ואינה נוגדת מסמכי ההתאגדות. כמו כן מומלץ לקבל אישור מנכ"ל או מזכיר כי זוהי ההחלטה האחרונה בנושא).

2. ש האם החלטה שנתקבלה תואמת את מסמכי היסוד של החברה?

ת אין בסמכות רואה החשבון להביע דעה או לאשר אם אותו גוף מוסמך בחברה פעל כחוק והיה בסמכותו לקבל החלטה כזו או שהחלטה עצמה שנתקבלה אינה נוגדת את מסמכי היסוד של החברה.

3. ש העתק מסמך מתאים למקור?

ת כן

4. ש את חתימתו של לקוחו לאחר שהאחרון חתם לפניו?

ת כן

5. ש מס' חשבון בנק של הלקוח?

ת כן, יחד עם זאת מומלץ כי רואה החשבון יציין באישור כי אין הוא מאשר שזהו חשבון הבנק היחיד של החברה.

### תוספת לגילוי הדעת

לשכת רואי חשבון בישראל בשיתוף עם גופים מוסדיים במשק קבעו נוסחים מוסכמים למספר אישורים ודוחות מיוחדים, כמו גם בחלק מן המקרים נהלי ביקורת מוסכמים קודם לחתימה על הדוח המיוחד ובכך תתמקדנה ההרצאות הבאות.





# תקן בחינת מהימנות (ישראל) 3000 בדבר דוחות מיוחדים של רואי חשבון

## עקרונות התקינה המקצועית לדוחות מיוחדים ואישורי רו"ח

נוסח דוח מיוחד לדוגמה זה הוכן על-ידי הסגל המקצועי בלשכת רואי חשבון ואושר על-ידי הוועדה לקביעת נוסחי חוות דעת מיוחדים ואישורי רואי חשבון כנוסח להפצה לחברי הלשכה על מנת שייעשו בו שימוש בעבודתם. יובהר כי בשונה מתקני ביקורת ופרסומים אחרים, נוסח זה לא עבר את מערך האישורים כקבוע בתקנון הלשכה (דיון בוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת, במועצה המקצועית ואישור לפרסום על-ידי הוועד המרכזי).

(המסמך יודפס על נייר לוגו של פירמת רואי חשבון)

תאריך \_\_\_\_\_

לכבוד

החברה לדוגמה בע"מ

[כתובת החברה לדוגמה בע"מ]

א.ג.נ.,

**הנדון: נושא הדוח המיוחד - [לדוגמה: דוח על ביצוע השקעות בפרויקט לתקופה מ עד]**

ביקרנו (או, לבקשתכם וכרואי החשבון של חברתכם ביקרנו) את<sup>(1)</sup> הדוח המצורף של החברה לדוגמה בע"מ על - [נושא הדוח - לדוגמה: ביצוע השקעות בפרויקט \_\_\_\_\_ לתקופה מ \_\_\_\_\_ עד \_\_\_\_\_] שבנדון, המצורף והמסומן בחותמתנו לשם זיהוי בלבד. דוח זה הינו באחריותכם<sup>(2)</sup> (או באחריות הנהלת החברה). אחריותנו<sup>(2)</sup> היא לחוות דיעה על הדוח הנ"ל בהתבסס על ביקורתנו.

<sup>(1)</sup> זיהוי פרטי הדוח המיוחד.

<sup>(2)</sup> ההבחנה בין אחריות הגוף המבוקר לבין אחריות המבקר.





## עקרונות התקינה המקצועית לדוחות מיוחדים ואישורי רו"ח

ערכנו את ביקורתנו בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל. (3) על-פי תקנים אלה נדרש מאתנו לתכנן את הביקורת ולבצע במטרה להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוח הנ"ל הצגה מוטעית מהותית. ביקורת כוללת בדיקה מדגמית (4) של ראיות התומכות בסכומים ובמידע שבדוח. ביקורת כוללת גם בחינה של הכללים שעל-פיהם נערך הדוח - [יש להוסיף כאן את הכללים] ושל האומדנים (5) המשמעותיים שנעשו על ידיכם (או, על ידי הנהלת החברה) וכן הערכת נאותות ההצגה בדוח בכללותה. אנו סבורים שביקורתנו מספקת בסיס נאות לחוות דעתנו.

לדעתנו, נושא הדוח – [לדוגמה: השקעת החברה בפרויקט \_\_\_\_\_ לתקופה מ \_\_\_\_\_ עד \_\_\_\_\_], תואם, מכל הבחינות המהותיות, את הרשומות והאסמכתאות עליהן התבסס הדוח. (6)

**בכבוד רב,**

**רואי חשבון**

(3) עריכת הביקורת לפי תקני ביקורת מקובלים בישראל- אין צורך לציין "לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג - 1973" מאחר שהתייחסות זאת נועדה עפ"י תקנה 11(ב) (1) לתקנות רק לדוחות כספיים.  
(4) אם המדובר בדוח בו נדרש רואה החשבון לערוך בדיקה מלאה - תושמט התייחסות זאת.  
(5) אם בדוח לא נעשו אומדנים משמעותיים ע"י הנהלה - תושמט התייחסות זאת.  
(6) לחלופין: לדעתנו הדוח הנ"ל משקף באופן נאות, מכל הבחינות המהותיות, את נושא הדוח – [לדוגמה: השקעת החברה בפרויקט \_\_\_\_\_ לתקופה מ \_\_\_\_\_ עד \_\_\_\_\_], בהתאם [יש לפרט את הבסיס והכללים שעל פיהם נערך והוכן הדוח, לרבות ספרי החשבונות של החברה, אם נדרש]

(\*) נוסח זה אושר על-ידי הוועדה לקביעת נוסחי חוות דעת מיוחדים ואישורי רואי חשבון ופורסם ביום 15 בספטמבר 2020.





# תודה רבה! יזהר



[www.grantthornton.co.il](http://www.grantthornton.co.il)

© 2021 Fahn Kanne & Co. Grant Thornton Israel. All rights reserved  
Fahn Kanne & Co. Grant Thornton Israel is the member firm within Grant Thornton International Ltd. (Grant Thornton International)  
Grant Thornton International and the member firms are not a worldwide partnership. Services are delivered independently by the member firms.

